

## **COUR ADMINISTRATIVE**

Numéro du rôle : 25518C  
Inscrit le 16 mars 2009

---

### **Audience publique du 9 juillet 2009**

**Appel formé par  
Monsieur..., ...  
contre un jugement du tribunal administratif du 2 mars 2009 (n° 24554 du rôle)  
ayant statué sur son recours dirigé contre un bulletin de l'impôt sur le revenu  
émis par le bureau d'imposition de Mersch,  
en matière d'impôt sur le revenu**

---

Vu la requête d'appel inscrite sous le numéro 25518C du rôle et déposée au greffe de la Cour administrative le 16 mars 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY, avocat à la Cour, inscrit au tableau de l'Ordre des avocats à Luxembourg, au nom de Monsieur ..., administrateur de sociétés, demeurant à ..., dirigée contre un jugement du tribunal administratif du Grand-Duché de Luxembourg du 2 mars 2009 (n° 24554 du rôle), ayant déclaré non fondé son recours en réformation dirigé contre un bulletin rectificatif d'impôt sur le revenu pour l'année 1987 émis le 23 octobre 1997 par le bureau d'imposition de Mersch, section des personnes physiques, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur son recours subsidiaire en annulation et en le condamnant aux frais ;

Vu le mémoire en réponse déposé au greffe de la Cour administrative le 10 avril 2009 par Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS ;

Vu le mémoire en réplique déposé au greffe de la Cour administrative le 23 avril 2009 par Maître Jean-Pierre WINANDY au nom de Monsieur ... ;

Vu les pièces versées en cause et notamment le jugement entrepris ;

Le rapporteur entendu en son rapport, ainsi que Maître Geoffrey SCARDONI, en remplacement de Maître Jean-Pierre WINANDY, et Madame le délégué du gouvernement Monique ADAMS en leurs plaidoiries respectives à l'audience publique du 2 juillet 2009.

---

A la date du 23 octobre 1997, le bureau d'imposition de Mersch de l'administration des Contributions directes, service d'imposition, section des personnes physiques, émit à l'encontre de Monsieur ..., un bulletin rectificatif de l'impôt sur le revenu relatif à l'année 1987.

Par lettre du 22 janvier 1998, Monsieur ... fit introduire une réclamation à l'encontre de ce bulletin rectificatif d'impôt, à travers laquelle il contesta le fait que le bureau d'imposition ait refusé l'application de la loi modifiée du 27 avril 1984 visant à favoriser les investissements productifs des entreprises et la création d'emplois au moyen de la promotion de l'épargne mobilière, communément appelée « loi RAU », ci-après désignée par « la loi du 27 avril 1984 », par rapport à un montant de 425.000.- LUF constitutif de distributions cachées de bénéfices provenant de la société anonyme .....

A défaut de prise de position lui parvenue endéans un délai de six mois de la part du directeur de l'administration des contributions directes, Monsieur ... fit introduire le 1<sup>er</sup> juillet 2008 un recours en réformation, sinon en annulation à l'encontre du bulletin rectificatif d'impôt précité du 23 octobre 1997 auprès du tribunal administratif.

Par jugement du 2 mars 2009 (n° 24554 du rôle), le tribunal déclara le recours principal en réformation non fondé, tout en disant qu'il n'y avait pas lieu de statuer sur le recours subsidiaire en annulation et en condamnant le demandeur aux frais.

Par requête d'appel déposée au greffe de la Cour administrative le 16 mars 2009, Monsieur ... a fait entreprendre le jugement précité du 2 mars 2009 dont il sollicite la réformation dans le sens déjà préconisé dans sa réclamation du 22 janvier 1998 consistant à appliquer les dispositions de la loi du 27 avril 1984 par rapport au montant précité de 425.000.- LUF provenant de la société anonyme ....

L'appelant explique tout d'abord que la distribution litigieuse de 425.000.- LUF serait le résultat du fait qu'une partie des recettes provenant de ventes immobilières réalisées par la société anonyme ... aurait été encaissée « *en noir* » avec la conséquence que ces sommes n'auraient pas été enregistrées dans les livres de ladite société, mais que leur montant aurait été par la suite rajouté au résultat et traité comme une distribution cachée dans le chef de ses associés, dont Monsieur ....

L'appelant note en second lieu que les premiers juges auraient donné droit au principe de sa demande en acceptant que les distributions cachées de bénéfice soient par nature susceptibles de bénéficier des dispositions de la loi du 27 avril 1984. Sa demande aurait pourtant été rejetée pour la raison qu'il n'aurait pas établi à suffisance de droit que les conditions prévues par cette loi seraient toutes remplies dans son chef.

L'appelant souligne que cette position des premiers juges correspondrait exactement à l'inverse de celle mise en avant par l'administration qui, elle, considérerait que les conditions de la loi du 27 avril 1984 seraient certes remplies en l'occurrence, mais que les distributions cachées seraient, de par leur nature, exclues du champ d'application de ladite loi.

L'appelant renvoie à la formulation employée dans les rapports de révision établis en cause, lesquels se trouvent à la base de la taxation supplémentaire par lui subie à travers le bulletin rectificatif d'impôt critiqué. Ce serait précisément en raison de leur nature de distributions cachée de bénéfices que les montants litigieux seraient ainsi exclus du bénéfice des avantages fiscaux prévu par la loi du 27 avril 1984.

C'est compte tenu de ces rapports que l'appelant affirme ne pas avoir insisté outre mesure devant le tribunal administratif sur les conditions d'application de la loi du 27 avril 1984 au cas d'espèce. Suivant l'appelant, la preuve afférente serait facile à rapporter en ce que la

société anonyme ... aurait été créée par apports en numéraire et son capital social libéré serait supérieur au minimum prévu par la loi, soit 1.250.000.- LUF.

S'il était vrai que les statuts ne mentionnent pas le nom de l'appelant comme fondateur, l'explication en serait que la souscription des actions de Monsieur ... aurait été faite à titre fiduciaire pour le compte de l'appelant actuel, de sorte que les actifs visés devraient lui être attribués, au regard des dispositions du paragraphe 11 de la loi d'adaptation fiscale, étant donné qu'il serait le fiduciaire. Cette qualité serait parfaitement connue par l'administration fiscale. Cette dernière aurait repris Monsieur ... en tant qu'associé à raison de 10% des actions, sinon les distributions cachées n'auraient pas été imposées dans son chef.

Pour le surplus, les montants en question concerneraient une des 5 années suivant la date de la constitution. Enfin, la déclaration d'impôt de 1988 de Monsieur ... reprendrait également les dividendes de la société anonyme ....

L'Etat demande acte qu'il se rapporte à prudence de justice en ce qui concerne la recevabilité de la requête d'appel en la pure forme.

Au fond, la partie publique conclut au caractère non justifié de l'appel, en ce que les recettes provenant des ventes immobilières réalisées par la société anonyme ... et encaissées « *en noir* » constituent des distributions cachées de bénéfice dans le chef de l'associé ... et ne tombent de ce fait pas dans le champ d'application de l'article 4 de la loi du 27 avril 1984. Eu égard à sa qualité de distributions cachées de bénéfice, le montant litigieux de 425.000.- LUF serait nécessairement exclu de la qualification juridique de « *dividendes* » ou « *part de bénéfices* » au sens de l'article 4 de la loi du 27 avril 1984. Le montant litigieux ne tomberait non seulement sous les dispositions de l'article 164 (3) de la loi modifiée du 4 décembre 1967 concernant l'impôt sur le revenu (LIR), mais encore sous la position retenue par le tribunal administratif (TA 19.11.2003, n° 15402) et, sur confirmation, par la Cour administrative (CA 9.3.2004, n° 17366C) ayant décidé que les distributions cachées de bénéfices ne sauraient bénéficier de l'exemption fiscale prévue par la loi du 27 avril 1984 précitée.

Le représentant étatique déclare contester les premiers juges qui auraient fait une interprétation, voire une application erronée du principe de neutralité morale du droit fiscal au présent litige.

L'appelant réplique pour préciser qu'il n'était point requis que les fonds touchés « *en noir* » aient été utilisés pour acquérir des parts dans la société anonyme ... S.A.. Pour que le dispositif de la loi du 27 avril 1984 s'applique, il suffirait qu'il y ait eu souscription numéraire des actions de ladite société ayant au moins un capital social libéré de 1.250.000.- LUF, pour que toutes les conditions légalement requises fussent remplies pour bénéficier pendant cinq années d'une exemption totale et non limitée des dividendes par elle distribués. Il y aurait lieu de considérer sous cet aspect toutes les distributions, qu'elles fussent ouvertes ou cachées.

Tout en approuvant l'analyse de la notion de distribution cachée de bénéfices faite par le tribunal, l'appelant précise le principe de neutralité fiscale dans le sens que les comportements illicites ne doivent pas être mieux traités que les comportements non critiqués par le droit privé et le droit pénal. C'est ce que d'ailleurs l'appelant déclare réclamer en l'occurrence : que « *des dessous de table* » soient traités à la même enseigne que les dividendes ouverts au regard de l'application des exemptions prévues par la loi du 27 avril 1984, y compris pour les distributions cachées de dividendes.

Considérant que l'appel est recevable pour avoir été introduit suivant les formes et délai prévus par la loi ;

Considérant que l'article 4 (1) de la loi du 27 avril 1984 en son libellé original applicable à l'année d'imposition 1987 actuellement litigieuse, dispose que « *les dividendes et parts de bénéfice alloués en raison des titres représentatifs d'apports en numéraire sont exempts de l'impôt sur le revenu, lorsque les titres sont détenus par le contribuable à la fin de l'année de leur acquisition. Toutefois, s'ils continuent à être détenus à la fin d'une ou de plusieurs années subséquentes, l'exemption se prolonge pendant cinq années d'imposition* » ;

Considérant que la question première qui se pose au fond en instance d'appel, compte tenu de l'argumentaire de la partie étatique, est celui de savoir si les distributions cachées du bénéfice sont également éligibles de l'exemption prévue par l'article 4 (1) de la loi du 27 avril 1984 ;

Considérant qu'il convient tout d'abord de constater que si dans le libellé de la disposition légale sous revue, seuls sont visés par le législateur les dividendes et les parts de bénéfice et qu'en tout état de cause il n'est fait aucune référence expresse à la notion de distribution cachée de bénéfice telle qu'elle se dégage des dispositions de l'article 164 alinéa 3 LIR ;

Considérant que l'exemption des revenus de capitaux prévue par l'article 4 de la loi du 27 avril 1984 et sollicitée par l'appelant constitue, d'après les termes mêmes de l'article 1<sup>er</sup> de la même loi portant définition de son objet, un avantage fiscal ;

Considérant qu'une lecture textuelle de la disposition de l'article 4 (1) de la loi du 27 avril 1984 ne mentionnant que les seuls dividendes et parts du bénéfice alloués et partant régulièrement distribués, à l'exclusion de toute distribution cachée du bénéfice ou de toute mention d'autres produits, se trouve corroborée, si besoin en était, par une lecture téléologique du texte, en ce que la loi RAU ayant été promulguée en vue de la promotion de l'épargne mobilière devant engendrer des investissements productifs des entreprises et la création d'emplois, seules des distributions régulières de bénéfices devaient être éligibles de l'exemption prévue par l'article 4 (1) sous revue ;

Qu'une lecture à partir de l'objectif de la loi, tel que se dégageant de son objet, ne se conçoit que sur base de la seule considération qu'un avantage fiscal étant une faveur de la loi, il doit se mériter, en ce sens qu'il ne peut jouer qu'en faveur de dividendes et de parts de bénéfice régulièrement alloués, à l'exclusion de toute distribution irrégulière (cf. Cour adm. 9 mars 2004, n°17368C du rôle confirmant trib.adm. 19 novembre 2003, n° 15402 du rôle ; Pas. adm. 2008, V° Impôts, n° 123, page 269) ;

Considérant qu'il est constant que l'exemption demandée par l'appelant porte sur un montant de 425.000 LUF, lui-même qualifié de distribution cachée de bénéfices à l'origine de l'émission du bulletin rectificatif d'impôt sur le revenu litigieux pour l'année 1987, de sorte qu'eu égard aux développements qui précèdent, ledit montant n'est pas éligible de l'exemption prévue par l'article 4 (1) de la loi du 27 avril 1984 en raison de ce qu'il n'a pas été régulièrement alloué en tant que dividende ou part de bénéfices ;

Que dès lors l'appel est non fondé sur base de ces seules considérations, le jugement entrepris étant à confirmer quoiqu'essentiellement pour d'autres motifs ;

**Par ces motifs**

et ceux non contraires des premiers juges

la Cour administrative, statuant à l'égard de toutes les parties en cause ;

déclare l'appel recevable ;

au fond, le dit non justifié ;

partant en déboute l'appelant ;

confirme le jugement entrepris ;

condamne l'appelant aux dépens de l'instance d'appel.

Ainsi délibéré et jugé par :

Francis DELAPORTE, vice-président,  
Serge SCHROEDER, conseiller,  
Lynn SPIELMANN, conseiller,

et lu par le vice-président en l'audience publique à Luxembourg au local ordinaire des audiences de la Cour à la date indiquée en tête, en présence de la greffière de la Cour Anne-Marie WILTZIUS.

s. WILTZIUS

s. DELAPORTE

Reproduction certifiée conforme à l'original  
Luxembourg, le 29 mai 2016  
Le greffier de la Cour administrative